

TE Vwgh Erkenntnis 2013/7/25 2012/15/0004

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.07.2013

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/08 Sonstiges Steuerrecht;

Norm

EStG 1988 §4 Abs12;

UmgrStG 1991 §9 Abs6;

UmgrStG 1991 Art3;

VwRallg;

1. EStG 1988 § 4 heute
2. EStG 1988 § 4 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2026 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
5. EStG 1988 § 4 gültig von 19.03.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2025
6. EStG 1988 § 4 gültig von 10.10.2024 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. EStG 1988 § 4 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
8. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
9. EStG 1988 § 4 gültig von 22.07.2023 bis 31.08.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. EStG 1988 § 4 gültig von 28.10.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
11. EStG 1988 § 4 gültig von 20.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
12. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
13. EStG 1988 § 4 gültig von 30.10.2019 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
15. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
16. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
17. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
18. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
19. EStG 1988 § 4 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
20. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
21. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
22. EStG 1988 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
23. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

24. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
25. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
26. EStG 1988 § 4 gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
27. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
28. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
29. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
30. EStG 1988 § 4 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
31. EStG 1988 § 4 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
32. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
33. EStG 1988 § 4 gültig von 20.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
34. EStG 1988 § 4 gültig von 16.02.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
35. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
36. EStG 1988 § 4 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
37. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
38. EStG 1988 § 4 gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
39. EStG 1988 § 4 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
40. EStG 1988 § 4 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
41. EStG 1988 § 4 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
42. EStG 1988 § 4 gültig von 27.04.2002 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
43. EStG 1988 § 4 gültig von 06.01.2001 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
44. EStG 1988 § 4 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
45. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
46. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
47. EStG 1988 § 4 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
48. EStG 1988 § 4 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
49. EStG 1988 § 4 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
50. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
51. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.1990 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
52. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
53. EStG 1988 § 4 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger sowie Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser und die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde der S GmbH & Co KG als Rechtsnachfolgerin der S GmbH in D, vertreten durch die Schneider Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 6844 Altach, Badstraße 23, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 23. November 2011, Zl. RV/0325-F/09, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die natürlichen Personen Ma und Mk sind jeweils zu 50% an der A GmbH beteiligt. Mit Sacheinlagevertrag vom 11. September 2008 wurde der operative Betrieb der A GmbH rückwirkend auf den 31. Dezember 2007 gemäß Art. III UmgrStG zu Buchwerten in die (mit einem zur Hälfte eingezahlten Stammkapital von 35.000 EUR) neu gegründete B GmbH eingebracht, an der Ma und Mk wiederum zur Hälfte beteiligt waren (Schwesterneinbringung, "side stream merger"). Das Einbringungskapital für den einzubringenden operativen Betrieb wurde in der Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2007 mit 382.089,69 EUR ausgewiesen. Die natürlichen Personen Ma und Mk sind jeweils zu 50% an der A GmbH beteiligt. Mit Sacheinlagevertrag vom 11. September 2008 wurde der operative

Betrieb der A GmbH rückwirkend auf den 31. Dezember 2007 gemäß Artikel römisch drei, UmgrStG zu Buchwerten in die (mit einem zur Hälfte eingezahlten Stammkapital von 35.000 EUR) neu gegründete B GmbH eingebracht, an der Ma und Mk wiederum zur Hälfte beteiligt waren (Schwesterneinbringung, "side stream merger"). Das Einbringungskapital für den einzubringenden operativen Betrieb wurde in der Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2007 mit 382.089,69 EUR ausgewiesen.

Im Jahresabschluss der A GmbH zum 31. Dezember 2007 ist ein Bilanzgewinn von 404.817,84 EUR ausgewiesen, der sich aus einem Gewinnvortrag von 373.725,29 EUR und einen Jahresgewinn von 31.092,55 EUR zusammensetzt. Unternehmensrechtlich wurde die Schwesterneinbringung bei der A GmbH als Sachausschüttung an die Gesellschafter erfasst, sodass die Eröffnungsbilanz der A GmbH zum 1. Jänner 2007 nur mehr einen Bilanzgewinn von 22.728,15 EUR aufweist. In der B GmbH führte die Einbringung zu einer Kapitalrücklage von 382.089,69 EUR.

Ebenfalls zum Stichtag 31. Dezember 2007 wurde die B GmbH gemäß Art. II UmgrStG in die Beschwerdeführerin, eine neu errichtete KG, umgewandelt. An dieser sind wiederum Ma und Mk je zur Hälfte beteiligt (Kommanditisten), die A GmbH ist als Komplementärin reine Arbeitsgesellschafterin. Die Umgründungsschritte sind in einem Umgründungsplan iSd § 39 UmgrStG erfasst. Die Einbringung wie auch die Umwandlung wurden beim Firmenbuch am 25. September 2008 angemeldet. Ebenfalls zum Stichtag 31. Dezember 2007 wurde die B GmbH gemäß Artikel römisch zwei, UmgrStG in die Beschwerdeführerin, eine neu errichtete KG, umgewandelt. An dieser sind wiederum Ma und Mk je zur Hälfte beteiligt (Kommanditisten), die A GmbH ist als Komplementärin reine Arbeitsgesellschafterin. Die Umgründungsschritte sind in einem Umgründungsplan iSd Paragraph 39, UmgrStG erfasst. Die Einbringung wie auch die Umwandlung wurden beim Firmenbuch am 25. September 2008 angemeldet.

Im Zuge einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, in Höhe der in der Bilanz der B GmbH ausgewiesenen Kapitalrücklage (382.089,69 EUR) habe die Umwandlung zu einer fiktiven Ausschüttung im Sinne des § 9 Abs. 6 UmgrStG geführt. In dieser Höhe sei bei der A GmbH durch die Schwesterneinbringung ein Buchverlust eingetreten, der mit bilanzmäßigen Gewinnanteilen verrechnet worden sei. Im Zuge einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, in Höhe der in der Bilanz der B GmbH ausgewiesenen Kapitalrücklage (382.089,69 EUR) habe die Umwandlung zu einer fiktiven Ausschüttung im Sinne des Paragraph 9, Absatz 6, UmgrStG geführt. In dieser Höhe sei bei der A GmbH durch die Schwesterneinbringung ein Buchverlust eingetreten, der mit bilanzmäßigen Gewinnanteilen verrechnet worden sei.

Der Auffassung des Prüfers entsprechend erließ das Finanzamt an die Beschwerdeführerin als Rechtsnachfolgerin der B GmbH einen Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer von 95.522,42 EUR (25% der angenommenen Ausschüttung von 382.089,69 EUR).

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung. Bis zur Einführung des § 9 Abs. 6 zweiter Satz UmgrStG mit dem AbgÄG 2001 sei die Meinung vertreten worden, dass die der Umwandlung vorgelagerte Einbringung von Vermögen auf die umgewandelte Gesellschaft, bei welcher das übertragene Vermögen als Kapitalrücklage ausgewiesen werde, die Ausschüttungsfiktion nicht auslöse. Durch die Bestimmung des § 9 Abs. 6 zweiter Satz UmgrStG (so genannte "ergänzende Ausschüttungsfiktion") hätte, wie aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AbgÄG 2001 hervorgehe, diese unerwünschte Rechtsfolge für die Zukunft verhindert werden sollen. Allerdings sei dem Gesetzgeber dieses Vorhaben nur teilweise gelungen, weil nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nur jene Fälle von der ergänzenden Ausschüttungsfiktion erfasst seien, in welchen bei der einbringenden Gesellschaft der Buchwertabgang gegen Gewinnanteile im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988 (aus einer weiteren Vorumgründung) verrechnet worden sei. Mangels einer Vorumgründung in der übertragenden Gesellschaft (A GmbH) könnten keine Gewinnanteile im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988 vorhanden sein und finde § 9 Abs. 6 zweiter Satz UmgrStG keine Anwendung. Somit erweise sich die Festsetzung von Kapitalertragsteuer auf Basis der ergänzenden Ausschüttungsfiktion schon dem Grunde nach als rechtswidrig. Aber selbst wenn ein Anwendungsfall von § 9 Abs. 6 UmgrStG vorläge, wäre zu viel Kapitalertragsteuer vorgeschrieben worden, da in der umzuwandelnden Gesellschaft lediglich relevante "Gewinnanteile" von 271.770,95 EUR vorhanden gewesen seien. Dieser Betrag entspreche dem von den Vertragsparteien korrigierten steuerlichen Einbringungskapital. Dieses sei aus einer korrigierten Einbringungsbilanz der A GmbH zum 31. Dezember 2007 ersichtlich. Die Korrektur sei erforderlich gewesen, weil die bisherige Einbringungsbilanz ein dem operativen Betrieb zuzuordnendes Bankkonto (Sparkasse D Konto-Nr. xxx) nicht erfasse, während ein eindeutig der Vermietung zuzurechnendes Bankkonto (H-Bank Konto-Nr. yyy) zu Unrecht als dem Einbringungsvermögen zugehörig ausgewiesen worden sei. Beim Firmenbuch seien bereits berichtigte

Umgründungsbilanzen eingereicht worden. Nach herrschender Auffassung sei in einem solchen Fall die Einbringungs- bzw. Umwandlungsbilanz auch steuerlich zu korrigieren. Die Beschwerdeführerin erhob Berufung. Bis zur Einführung des Paragraph 9, Absatz 6, zweiter Satz UmgrStG mit dem AbgÄG 2001 sei die Meinung vertreten worden, dass die der Umwandlung vorgelagerte Einbringung von Vermögen auf die umgewandelte Gesellschaft, bei welcher das übertragene Vermögen als Kapitalrücklage ausgewiesen werde, die Ausschüttungsfiktion nicht auslöse. Durch die Bestimmung des Paragraph 9, Absatz 6, zweiter Satz UmgrStG (so genannte "ergänzende Ausschüttungsfiktion") hätte, wie aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AbgÄG 2001 hervorgehe, diese unerwünschte Rechtsfolge für die Zukunft verhindert werden sollen. Allerdings sei dem Gesetzgeber dieses Vorhaben nur teilweise gelungen, weil nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nur jene Fälle von der ergänzenden Ausschüttungsfiktion erfasst seien, in welchen bei der einbringenden Gesellschaft der Buchwertabgang gegen Gewinnanteile im Sinne des Paragraph 4, Absatz 12, Ziffer 2, EStG 1988 (aus einer weiteren Vorumgründung) verrechnet worden sei. Mangels einer Vorumgründung in der übertragenden Gesellschaft (A GmbH) könnten keine Gewinnanteile im Sinne des Paragraph 4, Absatz 12, Ziffer 2, EStG 1988 vorhanden sein und finde Paragraph 9, Absatz 6, zweiter Satz UmgrStG keine Anwendung. Somit erweise sich die Festsetzung von Kapitalertragsteuer auf Basis der ergänzenden Ausschüttungsfiktion schon dem Grunde nach als rechtswidrig. Aber selbst wenn ein Anwendungsfall von Paragraph 9, Absatz 6, UmgrStG vorläge, wäre zu viel Kapitalertragsteuer vorgeschrieben worden, da in der umzuwandelnden Gesellschaft lediglich relevante "Gewinnanteile" von 271.770,95 EUR vorhanden gewesen seien. Dieser Betrag entspreche dem von den Vertragsparteien korrigierten steuerlichen Einbringungskapital. Dieses sei aus einer korrigierten Einbringungsbilanz der A GmbH zum 31. Dezember 2007 ersichtlich. Die Korrektur sei erforderlich gewesen, weil die bisherige Einbringungsbilanz ein dem operativen Betrieb zuzuordnendes Bankkonto (Sparkasse D Konto-Nr. xxx) nicht erfasse, während ein eindeutig der Vermietung zuzurechnendes Bankkonto (H-Bank Konto-Nr. yyy) zu Unrecht als dem Einbringungsvermögen zugehörig ausgewiesen worden sei. Beim Firmenbuch seien bereits berichtigte Umgründungsbilanzen eingereicht worden. Nach herrschender Auffassung sei in einem solchen Fall die Einbringungs- bzw. Umwandlungsbilanz auch steuerlich zu korrigieren.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, der bei der Einbringung des Teilbetriebes abgegangene Buchwert von 382.089,69 EUR bilde einen Bilanzverlust, der bei der übertragenden A GmbH gegen den Bilanzgewinn gebucht worden sei. Bei der übernehmenden B GmbH sei die Einbringung des Teilbetriebes handelsrechtlich in eine Kapitalrücklage eingestellt worden. Diese enthalte aber zur Gänze abgegangene Gewinnanteile der einbringenden A GmbH. Der Buchverlust der übertragenden Körperschaft gelte nach § 9 Abs. 6 zweiter Satz UmgrStG beim Rechtsnachfolger als ausgeschüttet. Zur Berechnung der fiktiven Ausschüttung sei gegenständlich vom Reinvermögen bzw. Eigenkapital nur das (eingeforderte) Nennkapital abzuziehen. In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, der bei der Einbringung des Teilbetriebes abgegangene Buchwert von 382.089,69 EUR bilde einen Bilanzverlust, der bei der übertragenden A GmbH gegen den Bilanzgewinn gebucht worden sei. Bei der übernehmenden B GmbH sei die Einbringung des Teilbetriebes handelsrechtlich in eine Kapitalrücklage eingestellt worden. Diese enthalte aber zur Gänze abgegangene Gewinnanteile der einbringenden A GmbH. Der Buchverlust der übertragenden Körperschaft gelte nach Paragraph 9, Absatz 6, zweiter Satz UmgrStG beim Rechtsnachfolger als ausgeschüttet. Zur Berechnung der fiktiven Ausschüttung sei gegenständlich vom Reinvermögen bzw. Eigenkapital nur das (eingeforderte) Nennkapital abzuziehen.

Der Buchwert des eingebrachten Betriebes ergebe sich aus dem Einbringungsvertrag und den Bezug habenden Bilanzen.

Die Beschwerdeführerin beantragte ohne weitere Begründung die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Dem Grundsatz der Einfachbesteuerung der von Körperschaften erzielten Gewinne (einerseits mit 25% Körperschaftsteuer auf der Ebene der Körperschaft und andererseits durch die Besteuerung des ausgeschütteten Gewinnes auf der Ebene des Gesellschafters) Rechnung tragend sehe § 9 Abs. 6 UmgrStG eine Ausschüttungsfiktion vor, nach der die im Eigenkapital der Kapitalgesellschaft gespeicherten und am Umwandlungsstichtag nicht offen ausgeschütteten Gewinnbestandteile als ausgeschüttet zu gelten hätten. Dem Grundsatz der Einfachbesteuerung der von Körperschaften erzielten Gewinne (einerseits mit 25% Körperschaftsteuer auf der Ebene der Körperschaft und andererseits durch die Besteuerung des ausgeschütteten Gewinnes auf der Ebene des Gesellschafters) Rechnung

tragend sehe Paragraph 9, Absatz 6, UmgrStG eine Ausschüttungsfiktion vor, nach der die im Eigenkapital der Kapitalgesellschaft gespeicherten und am Umwandlungsstichtag nicht offen ausgeschütteten Gewinnbestandteile als ausgeschüttet zu gelten hätten.

Die Gewinnausschüttungsfiktion solle all jene Bestandteile des unternehmensrechtlichen Eigenkapitals erfassen, die am Umwandlungsstichtag steuerrechtlich als Gewinn tangente zu qualifizieren seien (Hinweis auf Wellinger in Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr, Handbuch Sonderbilanzen, Band II: Umgründungen, 92). Nach der mit dem AbgÄG 2001 eingefügten Bestimmung des § 9 Abs. 6 zweiter Satz UmgrStG gehöre dazu auch ein durch eine vorgelagerte Einbringung oder Abspaltung bewirkter Buchverlust bei der übertragenden Körperschaft, soweit er bei dieser mit Gewinnanteilen im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988 verrechnet worden sei. Die Gewinnausschüttungsfiktion solle all jene Bestandteile des unternehmensrechtlichen Eigenkapitals erfassen, die am Umwandlungsstichtag steuerrechtlich als Gewinn tangente zu qualifizieren seien (Hinweis auf Wellinger in Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr, Handbuch Sonderbilanzen, Band II: Umgründungen, 92). Nach der mit dem AbgÄG 2001 eingefügten Bestimmung des Paragraph 9, Absatz 6, zweiter Satz UmgrStG gehöre dazu auch ein durch eine vorgelagerte Einbringung oder Abspaltung bewirkter Buchverlust bei der übertragenden Körperschaft, soweit er bei dieser mit Gewinnanteilen im Sinne des Paragraph 4, Absatz 12, Ziffer 2, EStG 1988 verrechnet worden sei.

In der Bilanz der A GmbH zum 31. Dezember 2007 (vor der Einbringung des operativen Betriebes) sei neben dem Nennkapital von 18.168,21 EUR (36.336,42 EUR abzüglich der ausstehenden Einlagen in Höhe von 18.168,21 EUR) der Bilanzgewinn von 404.817,84 EUR als Eigenkapital ausgewiesen. Laut Punkt 1.6. des Sacheinlagevertrages vom 11. September 2008 sei bei der übertragenden A GmbH eine Sachausschüttung in Höhe des durch die Einbringung verursachten Vermögensabganges beschlossen worden. Der durch die Einbringung des Teilbetriebes abgegangene Buchwert (382.089,69 EUR) sei bei der übertragenden A GmbH gegen das Gewinnkonto gebucht worden. Bei der übernehmenden B GmbH sei das Einbringungskapital in eine Kapitalrücklage eingestellt worden.

Aufgrund der Einbringung des operativen Betriebes sei bei der übertragenden A GmbH ein Buchverlust bewirkt worden. Dieser mit Gewinnanteilen verrechnete Buchverlust falle anlässlich der nachfolgenden Umwandlung unter die Ausschüttungsfiktion des § 9 Abs. 6 UmgrStG. Aufgrund der Einbringung des operativen Betriebes sei bei der übertragenden A GmbH ein Buchverlust bewirkt worden. Dieser mit Gewinnanteilen verrechnete Buchverlust falle anlässlich der nachfolgenden Umwandlung unter die Ausschüttungsfiktion des Paragraph 9, Absatz 6, UmgrStG.

Schwarzinger/Wiesner zeigten in der Gedenkschrift für Peter Quantschnigg, Seite 410 auf, dem Gesetzgeber sei nicht zu unterstellen, dass er (trotz des anders lautenden Gesetzeswortlautes) die bei Erlassung des AbgÄG 2001 bekannte steuersparende Gestaltung betreffend Umwandlungen nicht habe zielgenau regeln wollen. Aber auch eine teleologische Interpretation der Bestimmung führe zum selben Ergebnis der Kapitalertragsteuerpflicht des Wertes des eingebrachten Betriebes:

Wenn nach dem (engen) Gesetzeswortlaut des mit dem AbgÄG 2001 neu eingefügten zweiten Satzes eine Verrechnung des Buchverlustes bei der übertragenden Gesellschaft mit Gewinnanteilen im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988, dh. also solchen Gewinnanteilen, die diese Eigenschaft aufgrund einer (weiteren vorangehenden) Umgründung nicht mehr hätten und in einer Kapitalrücklage enthalten seien, unter die Ausschüttungsfiktion falle, müsse dies umso mehr bei einer Verrechnung mit offen ausgewiesenen (unternehmensrechtlichen) Gewinnanteilen der übertragenden Gesellschaft gelten. Beiser, Die Einmalerfassung bei der Einlagenrückzahlung in Kombination mit Umgründungen, ÖStZ 2002, 69, sowie Kirchmayr, Die Besteuerung von Beteiligungserträgen (Wien 2004), 233 ff, zeigten im Übrigen auf, dass § 9 Abs. 6 UmgrStG bereits vor der Ergänzung durch das AbgÄG 2001 die gegenständliche Gestaltung als kapitalertragsteuerpflichtige Ausschüttung erfasst habe. Wenn nach dem (engen) Gesetzeswortlaut des mit dem AbgÄG 2001 neu eingefügten zweiten Satzes eine Verrechnung des Buchverlustes bei der übertragenden Gesellschaft mit Gewinnanteilen im Sinne des Paragraph 4, Absatz 12, Ziffer 2, EStG 1988, dh. also solchen Gewinnanteilen, die diese Eigenschaft aufgrund einer (weiteren vorangehenden) Umgründung nicht mehr hätten und in einer Kapitalrücklage enthalten seien, unter die Ausschüttungsfiktion falle, müsse dies umso mehr bei einer Verrechnung mit offen ausgewiesenen (unternehmensrechtlichen) Gewinnanteilen der übertragenden Gesellschaft gelten. Beiser, Die Einmalerfassung bei der Einlagenrückzahlung in Kombination mit Umgründungen, ÖStZ 2002, 69, sowie Kirchmayr, Die Besteuerung von Beteiligungserträgen (Wien 2004), 233 ff, zeigten im Übrigen auf, dass Paragraph 9, Absatz 6, UmgrStG bereits vor der Ergänzung durch das AbgÄG 2001 die gegenständliche Gestaltung als

kapitalertragsteuerpflichtige Ausschüttung erfasst habe.

Auch mit dem Einwand, die Einbringungsbilanz und damit das Einbringungskapital seien zu berichtigen, weil in der bisherigen Einbringungsbilanz ein dem eingebrachten Betrieb zugehöriges Bankkonto nicht enthalten sei und ein dem (bei der A GmbH verbliebenen) Vermietungsbereich zuzurechnendes Bankkonto zu Unrecht ausgewiesen sei, lasse sich für die Beschwerdeführerin nichts gewinnen.

In der Bilanz der A GmbH zum 31. Dezember 2007 sei unter den Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten ua. das in Rede stehende Konto xxx bei der Sparkasse D mit einem Betrag von 105.535,14 EUR angeführt. Es sei auch in der Eröffnungsbilanz der A GmbH zum 1. Jänner 2008 wieder ausgewiesen. Das Konto yyy bei der H-Bank sei in der Schlussbilanz der A GmbH zum 31. Dezember 2007 mit einem Guthaben von 4.783,60 EUR enthalten. Dieses sei laut Einbringungsbilanz in die B GmbH eingebracht worden. Die Beschwerdeführerin habe nicht näher erläutert, weshalb richtigerweise das (negative) Sparkassenkonto und nicht das (positive) Konto bei der H-Bank zum Einbringungsvermögen gehören solle. Aus den Firmenbuchabfragen gehe nicht hervor, dass berichtigte Umgründungsbilanzen vorgelegt worden wären. Zudem habe das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung bereits zutreffend darauf hingewiesen, dass die A GmbH nach Punkt 3 des Sacheinlagevertrages insbesondere auch die Bankkonten laut Einbringungsbilanz übertragen habe. Weshalb die Erfassung bzw. Nichterfassung der in Rede stehenden Konten in der (bisherigen) Einbringungsbilanz dem Einbringungsvertrag und dem Willen der Vertragsparteien widersprechen sollte, sei für die belangte Behörde nicht nachvollziehbar.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

1. Umfang des eingebrachten Vermögens:

Als Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt die Beschwerdeführerin, die belangte Behörde habe den Umfang des eingebrachten Vermögens unrichtig festgestellt. Statt des Kontos bei der Sparkasse D habe sie das Konto bei der H-Bank dem Einbringungsvermögen zugeordnet.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides dargetan. Die belangte Behörde hat ihre Sachverhaltsfeststellung unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens und der von der Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren erhobenen Einwendungen getroffen. Sie hat sich bei der Beweiswürdigung, die nicht als unschlüssig erkannt werden kann, insbesondere auf die Bilanzen der A GmbH und der B GmbH, den Sacheinlagevertrag und die Einbringungsbilanz gestützt.

2. Ausschüttungsfiktion:

§ 9 Abs. 6 UmgrStG idF AbgÄG 2001, BGBl. I Nr. 144/2001, lautet: Paragraph 9, Absatz 6, UmgrStG in der Fassung AbgÄG 2001, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 144 aus 2001,, lautet:

"Der Unterschiedsbetrag zwischen dem sich aus der der Umwandlung zugrundeliegenden Bilanz (Jahresabschluss oder Schlussbilanz) ergebenden Reinvermögen (vermindert um Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 4) und dem eingezahlten und eingeforderten Nennkapital (vermindert um darin enthaltene Gewinnanteile im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988) und Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 12 des Einkommensteuergesetzes 1988 gilt mit dem Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch als an die Rechtsnachfolger offen ausgeschüttet. Dabei gilt als Gewinnanteil im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 weiters ein auf Grund einer der Umwandlung vorangegangenen Einbringung nach Art. III oder Abspaltung nach Art. VI bei der übertragenden Körperschaft entstandener Buchverlust, soweit er bei dieser gegen Gewinnanteile im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 verrechnet worden ist. Der Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch gilt als Tag des Zufließens im Sinne des § 95 Abs. 4 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988." "Der Unterschiedsbetrag zwischen dem sich aus der der Umwandlung zugrundeliegenden Bilanz (Jahresabschluss oder Schlussbilanz) ergebenden Reinvermögen (vermindert um Gewinnausschüttungen im Sinne des Paragraph 8, Absatz 4,) und dem eingezahlten und eingeforderten Nennkapital (vermindert um darin enthaltene Gewinnanteile im Sinne des Paragraph 4, Absatz 12, Ziffer 2, des Einkommensteuergesetzes 1988) und Einlagen im Sinne des Paragraph 4, Absatz 12, des Einkommensteuergesetzes 1988 gilt mit dem Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch als an die Rechtsnachfolger offen ausgeschüttet. Dabei gilt als Gewinnanteil im Sinne des Paragraph 4, Absatz 12, Ziffer 2, des Einkommensteuergesetzes 1988 weiters ein auf Grund einer der Umwandlung

vorangegangenen Einbringung nach Artikel römisch drei, oder Abspaltung nach Artikel römisch sechs, bei der übertragenden Körperschaft entstandener Buchverlust, soweit er bei dieser gegen Gewinnanteile im Sinne des Paragraph 4, Absatz 12, Ziffer 2, des Einkommensteuergesetzes 1988 verrechnet worden ist. Der Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch gilt als Tag des Zufließens im Sinne des Paragraph 95, Absatz 4, Ziffer eins, des Einkommensteuergesetzes 1988."

§ 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988 lautet: Paragraph 4, Absatz 12, Ziffer 2, EStG 1988 lautet:

"Nicht zu den Einlagen gehören Beträge, die unter § 32 Z 3 fallen oder die infolge einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes die Eigenschaft einer Gewinnrücklage oder eines Bilanzgewinnes verloren haben.""Nicht zu den Einlagen gehören Beträge, die unter Paragraph 32, Ziffer 3, fallen oder die infolge einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes die Eigenschaft einer Gewinnrücklage oder eines Bilanzgewinnes verloren haben."

Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid zum Ergebnis gekommen, es liege ein Anwendungsfall des § 9 Abs. 6 zweiter Satz UmgrStG vor. Nach dieser Bestimmung ist im Betrag, der durch die Umwandlung als offen ausgeschüttet gilt, auch zu erfassen: "ein auf Grund einer der Umwandlung vorangegangenen Einbringung nach Art. III ... bei der übertragenden Körperschaft entstandener Buchverlust, soweit er bei dieser gegen Gewinnanteile im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 verrechnet worden ist."Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid zum Ergebnis gekommen, es liege ein Anwendungsfall des Paragraph 9, Absatz 6, zweiter Satz UmgrStG vor. Nach dieser Bestimmung ist im Betrag, der durch die Umwandlung als offen ausgeschüttet gilt, auch zu erfassen: "ein auf Grund einer der Umwandlung vorangegangenen Einbringung nach Artikel römisch drei, ... bei der übertragenden Körperschaft entstandener Buchverlust, soweit er bei dieser gegen Gewinnanteile im Sinne des Paragraph 4, Absatz 12, Ziffer 2, des Einkommensteuergesetzes 1988 verrechnet worden ist."

Im gegenständlichen Fall steht allerdings außer Frage, dass die (übertragende) A GmbH den aufgrund der Schwesterneinbringung (side stream) entstandenen Buchverlust nicht mit Gewinnanteilen iSd § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988 verrechnet hat. Obwohl sohin § 9 Abs. 6 zweiter Satz UmgrStG seinem Wortlaut nach offenkundig nicht erfüllt ist, nimmt die belangte Behörde einen Anwendungsfall dieser Bestimmung an.Im gegenständlichen Fall steht allerdings außer Frage, dass die (übertragende) A GmbH den aufgrund der Schwesterneinbringung (side stream) entstandenen Buchverlust nicht mit Gewinnanteilen iSd Paragraph 4, Absatz 12, Ziffer 2, EStG 1988 verrechnet hat. Obwohl sohin Paragraph 9, Absatz 6, zweiter Satz UmgrStG seinem Wortlaut nach offenkundig nicht erfüllt ist, nimmt die belangte Behörde einen Anwendungsfall dieser Bestimmung an.

Die belangte Behörde stützt sich bei der Auslegung des Normgehaltes des § 9 Abs. 6 zweiter Satz UmgrStG auf die Ausführungen von Schwarzinger/Wiesner, Die Ausschüttungsfiktion gemäß § 9 Abs. 6 UmgrStG auf dem Prüfstand, in: Einkommensteuer Körperschaftsteuer Steuerpolitik, Gedenkschrift für Peter Quantschnigg, Seite 410. Diese Autoren weisen in ihrem Beitrag einleitend auf den im österreichischen Ertragsteuerrecht verankerten Grundsatz der "Einfachbesteuerung" der von Körperschaften erzielten Gewinne hin, wonach die eine Halbbesteuerung (mit 25% Körperschaftsteuer) auf der Ebene der Körperschaft eintrete und die weitere Halbbesteuerung (mit 25% Kapitalertragsteuer) durch die Erfassung als Einkünfte der Gesellschafter erfolge. Umwandlungen von Kapitalgesellschaften nach Art II UmgrStG würden ohne gesetzliche Vorkehrung dazu führen, dass die zweite Halbbesteuerung (in Form der steuerpflichtigen Gewinnausschüttung an die Gesellschafter) entfielen. Aus diesem Grund habe der Gesetzgeber von Anfang an in § 9 UmgrStG (zunächst in Abs. 5, seit dem StRefG 1993, BGBl. Nr. 818, in Abs. 6) normiert, dass das Reinvermögen der umzuwandelnden Gesellschaft (adaptiert um bestimmte Korrekturposten) mit der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses als offen ausgeschüttet zu behandeln sei. Schwarzinger/Wiesner erläutern sodann, Ende der Neunzigerjahre sei es zu Gestaltungen gekommen, bei welchen im Wege eines Mehrfachzuges iSd § 39 UmgrStG einer Schwesterneinbringung eine errichtende Umwandlung angeschlossen worden sei; diese Gestaltungen hätten nach seinerzeitiger Einschätzung dazu geführt, dass Gewinne auf die Gesellschafter übergingen, ohne dass es zur zweiten Halbbesteuerung komme. Darauf habe der Gesetzgeber mit dem AbgÄG 2001 reagiert, indem er in § 9 Abs. 6 UmgrStG u.a. den in Rede stehenden zweiten Satz eingefügt habe.Die belangte Behörde stützt sich bei der Auslegung des Normgehaltes des Paragraph 9, Absatz 6, zweiter Satz UmgrStG auf die Ausführungen von Schwarzinger/Wiesner, Die Ausschüttungsfiktion gemäß Paragraph 9, Absatz 6, UmgrStG auf dem Prüfstand, in: Einkommensteuer Körperschaftsteuer Steuerpolitik, Gedenkschrift für Peter Quantschnigg, Seite 410. Diese Autoren weisen in ihrem Beitrag einleitend auf den im österreichischen Ertragsteuerrecht verankerten Grundsatz der "Einfachbesteuerung" der von Körperschaften erzielten Gewinne hin,

wonach die eine Halbbesteuerung (mit 25% Körperschaftsteuer) auf der Ebene der Körperschaft eintrete und die weitere Halbbesteuerung (mit 25% Kapitalertragsteuer) durch die Erfassung als Einkünfte der Gesellschafter erfolge. Umwandlungen von Kapitalgesellschaften nach Artikel römisch zwei, UmgrStG würden ohne gesetzliche Vorkehrung dazu führen, dass die zweite Halbbesteuerung (in Form der steuerpflichtigen Gewinnausschüttung an die Gesellschafter) entfielen. Aus diesem Grund habe der Gesetzgeber von Anfang an in Paragraph 9, UmgrStG (zunächst in Absatz 5, seit dem StRefG 1993, BGBl. Nr. 818, in Absatz 6,) normiert, dass das Reinvermögen der umzuwandelnden Gesellschaft (adaptiert um bestimmte Korrekturposten) mit der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses als offen ausgeschüttet zu behandeln sei. Schwarzinger/Wiesner erläutern sodann, Ende der Neunzigerjahre sei es zu Gestaltungen gekommen, bei welchen im Wege eines Mehrfachzuges iSd Paragraph 39, UmgrStG einer Schwesterneinbringung eine errichtende Umwandlung angeschlossen worden sei; diese Gestaltungen hätten nach seinerzeitiger Einschätzung dazu geführt, dass Gewinne auf die Gesellschafter übergingen, ohne dass es zur zweiten Halbbesteuerung komme. Darauf habe der Gesetzgeber mit dem AbgÄG 2001 reagiert, indem er in Paragraph 9, Absatz 6, UmgrStG u.a. den in Rede stehenden zweiten Satz eingefügt habe.

Schwarzinger/Wiesner räumen sodann ein, insbesondere Kauba (SWK 2002, S 778) zeige auf, dass die vom Gesetzgeber gewählte Formulierung grundsätzlich nicht geeignet ist, die angesprochenen Fallgestaltungen (Schwesterneinbringungen, aber auch Abspaltungen) zu erfassen. Sie meinen aber, es sei "dem Gesetzgeber nicht zu unterstellen, dass er die zu diesem Zeitpunkt bekannte steuersparende Gestaltung nicht zielgenau regeln wollte."

Diesem Argument ist allerdings nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes entgegen zu halten, dass auch dem Wortlaut einer Gesetzesbestimmung Bedeutung zukommt.

Die ErlRV zum AbgÄG 2001 führen an, der zweite Satz des § 9 Abs. 6 UmgrStG solle der Absicherung der Ausschüttungsfiktion dienen. Die Verwaltungspraxis sei davon ausgegangen, dass bei der Kombination von Schwesterneinbringung und anschließender Umwandlung Gewinnanteile der übertragenden Körperschaft nicht auf die umzuwandelnde Kapitalgesellschaft übergehen könnten, gleichzeitig aber der ausschüttungsfähige Gewinn bei der übertragenden Kapitalgesellschaft mit dem umgründungsbedingt entstandenen steuerneutralen Buchverlust verrechnet werde. Als Folge der Novellierung soll in Höhe des bei der übertragenden Gesellschaft zur Saldierung von Gewinnanteilen verwendeten Buchverlustes bei der umzuwandelnden Gesellschaft das Vorhandensein entsprechender Gewinnanteile angenommen werden. Die ErlRV zum AbgÄG 2001 führen an, der zweite Satz des Paragraph 9, Absatz 6, UmgrStG solle der Absicherung der Ausschüttungsfiktion dienen. Die Verwaltungspraxis sei davon ausgegangen, dass bei der Kombination von Schwesterneinbringung und anschließender Umwandlung Gewinnanteile der übertragenden Körperschaft nicht auf die umzuwandelnde Kapitalgesellschaft übergehen könnten, gleichzeitig aber der ausschüttungsfähige Gewinn bei der übertragenden Kapitalgesellschaft mit dem umgründungsbedingt entstandenen steuerneutralen Buchverlust verrechnet werde. Als Folge der Novellierung soll in Höhe des bei der übertragenden Gesellschaft zur Saldierung von Gewinnanteilen verwendeten Buchverlustes bei der umzuwandelnden Gesellschaft das Vorhandensein entsprechender Gewinnanteile angenommen werden.

Erläuterungen zur Regierungsvorlage kommt, wie der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 23. September 2010, 2010/15/0112, zum Ausdruck gebracht hat, keine normative Bedeutung zu. Daran ändert nichts, dass solche Erläuterungen im Rahmen der Interpretation des Gesetzes einen Hinweis auf das Verständnis des Gesetzes bieten können.

Im Beschwerdefall ist von Bedeutung, dass der zweite Satz des § 9 Abs. 6 UmgrStG seinen Anwendungsbereich ausdrücklich auf Buchverluste beschränkt, die bei der übertragenden Gesellschaft gegen Gewinnanteile im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988 verrechnet worden sind, und ein solcher Fall nur ausnahmsweise, gegenständlich aber jedenfalls nicht vorliegt. Im Beschwerdefall ist von Bedeutung, dass der zweite Satz des Paragraph 9, Absatz 6, UmgrStG seinen Anwendungsbereich ausdrücklich auf Buchverluste beschränkt, die bei der übertragenden Gesellschaft gegen Gewinnanteile im Sinne des Paragraph 4, Absatz 12, Ziffer 2, EStG 1988 verrechnet worden sind, und ein solcher Fall nur ausnahmsweise, gegenständlich aber jedenfalls nicht vorliegt.

Die belangte Behörde erkennt durchaus, dass ihr Interpretationsergebnis in offenem Widerstreit zum Wortlaut der Norm steht. Daher stellt sie folgende ergänzende Überlegung an:

Wenn schon in dem von § 9 Abs. 6 zweiter Satz UmgrStG geregelten (Ausnahme)Fall des Vorhandenseins von Gewinnanteilen iSd § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988 bei der einbringenden Gesellschaft (und der Verrechnung des Buchverlustes

mit diesen Gewinnanteilen iSd § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988) die Ausschüttungsfiktion greifen soll, so müsse dies umso mehr für den Normalfall der Verrechnung mit offen ausgewiesenen Gewinnanteilen der übertragenden Gesellschaft gelten. Dieser Schluss der belangten Behörde erweist sich aber nicht als zwingend, ist es dem Gesetzgeber doch unbenommen, für Gewinnanteile iSd § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988, also Beträge, die infolge einer zusätzlichen, also weiteren, früheren Umgründung die Eigenschaft einer Gewinnrücklage oder eines Bilanzgewinnes verloren haben, eine entsprechend strengere Regelung anzuordnen. Wenn schon in dem von Paragraph 9, Absatz 6, zweiter Satz UmgrStG geregelten (Ausnahme)Fall des Vorhandenseins von Gewinnanteilen iSd Paragraph 4, Absatz 12, Ziffer 2, EStG 1988 bei der einbringen Gesellschaft (und der Verrechnung des Buchverlustes mit diesen Gewinnanteilen iSd Paragraph 4, Absatz 12, Ziffer 2, EStG 1988) die Ausschüttungsfiktion greifen soll, so müsse dies umso mehr für den Normalfall der Verrechnung mit offen ausgewiesenen Gewinnanteilen der übertragenden Gesellschaft gelten. Dieser Schluss der belangten Behörde erweist sich aber nicht als zwingend, ist es dem Gesetzgeber doch unbenommen, für Gewinnanteile iSd Paragraph 4, Absatz 12, Ziffer 2, EStG 1988, also Beträge, die infolge einer zusätzlichen, also weiteren, früheren Umgründung die Eigenschaft einer Gewinnrücklage oder eines Bilanzgewinnes verloren haben, eine entsprechend strengere Regelung anzuordnen.

Bei der Interpretation einer Gesetzesnorm ist auf den Wortsinn und insbesondere auch auf den Zweck der Regelung und den Zusammenhang mit anderen Normen abzustellen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. Oktober 2009, 2009/15/0168, und vom 28. Mai 2009, 2008/15/0193). Bei der Interpretation einer Gesetzesnorm ist auf den Wortsinn und insbesondere auch auf den Zweck der Regelung und den Zusammenhang mit anderen Normen abzustellen vergleiche, die hg. Erkenntnisse vom 28. Oktober 2009, 2009/15/0168, und vom 28. Mai 2009, 2008/15/0193).

Der Auslotung des Zwecks der in Rede stehenden Norm hat voranzugehen, ob die in den ErlRV zum AbgÄG 2001 angeführten Fallgestaltungen tatsächlich zu dem von Schwarzinger/Wiesner beschriebenen Ausfall der zweiten Halbbesteuerung führen:

Die Regelung des § 9 Abs. 6 UmgrStG ordnet - auch in der Fassung vor dem AbgÄG 2001 - an, dass der Betrag der fiktiven Ausschüttung um Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 zu mindern ist. Solcherart kommt der Frage nach den Auswirkungen von Gestaltungen wie insbesondere der Schwesterneinbringung, auf den Stand der Einlagen iSd § 4 Abs. 12 EStG 1988 der aufnehmenden Kapitalgesellschaft wesentliche Bedeutung zu. Die Regelung des Paragraph 9, Absatz 6, UmgrStG ordnet - auch in der Fassung vor dem AbgÄG 2001 - an, dass der Betrag der fiktiven Ausschüttung um Einlagen im Sinne des Paragraph 4, Absatz 12, EStG 1988 zu mindern ist. Solcherart kommt der Frage nach den Auswirkungen von Gestaltungen wie insbesondere der Schwesterneinbringung, auf den Stand der Einlagen iSd Paragraph 4, Absatz 12, EStG 1988 der aufnehmenden Kapitalgesellschaft wesentliche Bedeutung zu.

Schwarzinger/Wiesner führen aus (aaO, 408), das Evidenzkonto der aufnehmenden Gesellschaft erfahre durch den Vorgang nur dahingehend eine Änderung, dass der Stand des Evidenzkontos der einbringenden Gesellschaft dem Verkehrswertverhältnis entsprechend auf den einzubringenden Betrieb und das Restvermögen aufgeteilt werde und mit dem auf den einzubringenden Betrieb entfallenden Teil auf die aufnehmende Gesellschaft übergehe.

Im gegebenen Zusammenhang ist entscheidend, dass die Schwesterneinbringung nach Art III UmgrStG in der Tat das ertragsteuerliche Einlagekapital in Summe (in einer Zusammenschau der Evidenzkonten von einbringender und der aufnehmender GmbH) unverändert lässt. Es wechselt lediglich ein Teil des zunächst auf dem Evidenzkonto der einbringenden Gesellschaft ausgewiesenen steuerlichen Eigenkapitals auf die aufnehmende Gesellschaft (vgl. zB Matzka/Walter, GeS 2003, 121, und nochmals Schwarzinger/Wiesner, aaO). Die Schwesterneinbringung erhöht in Summe den Einlagestand iSd § 4 Abs. 12 EStG 1988 nicht, soweit die Gesellschafter nicht zusätzlich (Bar)Einlagen tätigen; das Einlagekapital wird bloß neu aufgeteilt. Diesen im gegebenen Zusammenhang entscheidenden Umstand hat Beiser in ÖStZ 2002, 69 ff, aufgezeigt und daraus überzeugend abgeleitet, dass die in Rede stehende Gestaltung die durchgängige Einmalerausfassung nicht beeinträchtigt. Im gegebenen Zusammenhang ist entscheidend, dass die Schwesterneinbringung nach Artikel römisch drei, UmgrStG in der Tat das ertragsteuerliche Einlagekapital in Summe (in einer Zusammenschau der Evidenzkonten von einbringender und der aufnehmender GmbH) unverändert lässt. Es wechselt lediglich ein Teil des zunächst auf dem Evidenzkonto der einbringenden Gesellschaft ausgewiesenen steuerlichen Eigenkapitals auf die aufnehmende Gesellschaft vergleiche, zB Matzka/Walter, GeS 2003, 121, und nochmals Schwarzinger/Wiesner, aaO). Die Schwesterneinbringung erhöht in Summe den Einlagestand iSd Paragraph 4, Absatz 12, EStG 1988 nicht, soweit die Gesellschafter nicht zusätzlich (Bar)Einlagen tätigen; das Einlagekapital wird bloß neu aufgeteilt. Diesen im gegebenen Zusammenhang entscheidenden Umstand hat Beiser in ÖStZ 2002, 69 ff,

aufgezeigt und daraus überzeugend abgeleitet, dass die in Rede stehende Gestaltung die durchgängige Einmalbefassung nicht beeinträchtigt.

Kirchmayr, Die Besteuerung von Beteiligungserträgen, 233 ff, bestätigt diese Einschätzung. Auch sie hält für entscheidend, dass die in Rede stehende Schwesterneinbringung (wie die Abspaltung) keine andere Auswirkung auf den Einlagenstand hat als eine "anteilige Evidenzkontenverschiebung", und verweist darauf, dass die Regelung der Ausschüttungsfiktion nach § 9 Abs. 6 erster Satz UmgrStG weder dem Wortlaut noch dem Gesetzeszweck nach einen handelsrechtlichen Bilanzgewinn oder handelsrechtliche Gewinnrücklagen voraussetzt. Bei der tatsächlichen Ausschüttung oder bei der fiktiven Ausschüttung im Wege der Umwandlung liege ein steuerlicher Kapitalertrag immer dann vor, wenn keine Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs. 12 EStG 1988 gegeben sei. Gesellschaftsrechtliche Kapitalrücklagen sprächen keinesfalls gegen steuerliche Kapitalerträge; es komme einzig darauf an, ob den Kapitalrücklagen Einlagen iSd § 4 Abs. 12 EStG 1988 gegenüberstünden. Kirchmayr, Die Besteuerung von Beteiligungserträgen, 233 ff, bestätigt diese Einschätzung. Auch sie hält für entscheidend, dass die in Rede stehende Schwesterneinbringung (wie die Abspaltung) keine andere Auswirkung auf den Einlagenstand hat als eine "anteilige Evidenzkontenverschiebung", und verweist darauf, dass die Regelung der Ausschüttungsfiktion nach Paragraph 9, Absatz 6, erster Satz UmgrStG weder dem Wortlaut noch dem Gesetzeszweck nach einen handelsrechtlichen Bilanzgewinn oder handelsrechtliche Gewinnrücklagen voraussetzt. Bei der tatsächlichen Ausschüttung oder bei der fiktiven Ausschüttung im Wege der Umwandlung liege ein steuerlicher Kapitalertrag immer dann vor, wenn keine Einlagenrückzahlung iSd Paragraph 4, Absatz 12, EStG 1988 gegeben sei. Gesellschaftsrechtliche Kapitalrücklagen sprächen keinesfalls gegen steuerliche Kapitalerträge; es komme einzig darauf an, ob den Kapitalrücklagen Einlagen iSd Paragraph 4, Absatz 12, EStG 1988 gegenüberstünden.

Der Verwaltungsgerichtshof teilt die Ansicht, dass die Ausschüttungsfiktion des § 9 Abs. 6 UmgrStG nicht im handelsrechtlichen/unternehmensrechtlichen Jahresabschluss als Bilanzgewinn oder Gewinnrücklage ausgewiesene Gewinne voraussetzt. Sie erfasst vielmehr jegliche Eigenkapitalposition der umzuwandelnden GmbH, allerdings ist der Stand des Evidenzkontos in Abzug zu bringen. Es hat daher auf das steuerliche Ergebnis keinerlei Einfluss, dass bei der Schwesterneinbringung in eine neu gegründete Gesellschaft (oder der Abspaltung) die bei der übertragenden Gesellschaft erwirtschafteten Gewinne in der Unternehmensbilanz der übernehmenden Gesellschaft nicht mehr als Gewinne ausgewiesen werden. Solcherart trifft es von vornherein nicht zu, dass bei der in Rede stehenden Mehrfachumgründung (Kombination aus Schwesterneinbringung bzw. Abspaltung und Umwandlung) ein Entfall der zweiten Besteuerungsebene eintritt. Es wird also bereits § 9 Abs. 6 erster Satz UmgrStG der Systematik der Einmalbesteuerung (Körperschaftsteuer plus Kapitalertragsteuer) gerecht, indem das Eigenkapital der umgewandelten Gesellschaft, soweit es den Evidenzkontostand iSd § 4 Abs. 12 EStG 1988 dieser Gesellschaft übersteigt, als fiktive Ausschüttung erfasst wird. Daher erschließt es sich als durchaus systemgerecht, dass § 9 Abs. 6 zweiter Satz UmgrStG - zumindest auf Gestaltungen wie die streitgegenständliche - nicht anwendbar ist. Der Verwaltungsgerichtshof teilt die Ansicht, dass die Ausschüttungsfiktion des Paragraph 9, Absatz 6, UmgrStG nicht im handelsrechtlichen/unternehmensrechtlichen Jahresabschluss als Bilanzgewinn oder Gewinnrücklage ausgewiesene Gewinne voraussetzt. Sie erfasst vielmehr jegliche Eigenkapitalposition der umzuwandelnden GmbH, allerdings ist der Stand des Evidenzkontos in Abzug zu bringen. Es hat daher auf das steuerliche Ergebnis keinerlei Einfluss, dass bei der Schwesterneinbringung in eine neu gegründete Gesellschaft (oder der Abspaltung) die bei der übertragenden Gesellschaft erwirtschafteten Gewinne in der Unternehmensbilanz der übernehmenden Gesellschaft nicht mehr als Gewinne ausgewiesen werden. Solcherart trifft es von vornherein nicht zu, dass bei der in Rede stehenden Mehrfachumgründung (Kombination aus Schwesterneinbringung bzw. Abspaltung und Umwandlung) ein Entfall der zweiten Besteuerungsebene eintritt. Es wird also bereits Paragraph 9, Absatz 6, erster Satz UmgrStG der Systematik der Einmalbesteuerung (Körperschaftsteuer plus Kapitalertragsteuer) gerecht, indem das Eigenkapital der umgewandelten Gesellschaft, soweit es den Evidenzkontostand iSd Paragraph 4, Absatz 12, EStG 1988 dieser Gesellschaft übersteigt, als fiktive Ausschüttung erfasst wird. Daher erschließt es sich als durchaus systemgerecht, dass Paragraph 9, Absatz 6, zweiter Satz UmgrStG - zumindest auf Gestaltungen wie die streitgegenständliche - nicht anwendbar ist.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheide zwar zutreffend (ergänzend) auf die oben angeführten Literaturstellen von Beiser und Kirchmayr verwiesen, die nachweisen, dass sich die Kapitalertragsteuerpflicht des streitgegenständlichen Vorgangs bereits aus § 9 Abs. 6 erster Satz UmgrStG ergibt. Bei Ermittlung der

Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer hat sie es allerdings unterlassen, vom Wert des in die B GmbH eingebrachten Betriebes von 382.089,69 EUR (zuzüglich des Stammkapitals der B GmbH) den Stand des Evidenzkontos der B GmbH (§ 4 Abs. 12 EStG 1988) in Abzug zu bringen. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheide zwar zutreffend (ergänzend) auf die oben angeführten Literaturstellen von Beiser und Kirchmayr verwiesen, die nachweisen, dass sich die Kapitalertragsteuerpflicht des streitgegenständlichen Vorgangs bereits aus Paragraph 9, Absatz 6, erster Satz UmgrStG ergibt. Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer hat sie es allerdings unterlassen, vom Wert des in die B GmbH eingebrachten Betriebes von 382.089,69 EUR (zuzüglich des Stammkapitals der B GmbH) den Stand des Evidenzkontos der B GmbH (Paragraph 4, Absatz 12, EStG 1988) in Abzug zu bringen.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 25. Juli 2013

Schlagworte

Verwaltungsrecht allgemein Rechtsquellen VwRallg1 Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Verhältnis der wörtlichen Auslegung zur teleologischen und historischen Auslegung Bedeutung der Gesetzesmaterialien VwRallg3/2/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2013:2012150004.X00

Im RIS seit

19.08.2013

Zuletzt aktualisiert am

05.10.2017

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at